

NAGA 550

PARTES RELACIONADAS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009)

CONTENIDO

	Apartado
Introducción	
Alcance de esta Naga	1
Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas	2
Responsabilidades del auditor	3–7
Fecha de entrada en vigor	8
Objetivos	9
Definiciones	10
Requerimientos	
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas	11–17
Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas	18–19
Respuestas a los riesgos de representación incorrecta material asociado a las relaciones y transacciones con partes relacionadas	20–24
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas .	25
Representaciones escritas.....	26
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.....	27
Documentación	28
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas	
Responsabilidades del auditor.....	A1–A3
Definición de parte relacionada	A4–A7
Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas	A8–A28
Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas	A29–A30
Respuestas a los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas.....	A31–A45
Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas .	A46–A47
Representaciones escritas	A48–A49
Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.....	A50

La Naga 550, *Partes relacionadas*, debiera ser leída conjuntamente con la Naga 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*.

Introducción

Alcance de esta Naga

1. Esta Naga trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la Naga 315 (Revisada 2019)¹, la Naga 330² y la Naga 240³ a ser aplicados en relación con los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas.

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas

2. Muchas de las transacciones con partes relacionadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de representación incorrecta material en los estados financieros que transacciones similares con partes no relacionadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes relacionadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de representación incorrecta material en los estados financieros que las transacciones con partes no relacionadas. Por ejemplo:
 - Las partes relacionadas puede que operen a través de un extenso y complejo entramado de relaciones y estructuras, con el consiguiente aumento de la complejidad de las transacciones realizadas con ellas.
 - Los sistemas de información pueden resultar ineficaces para identificar o resumir las transacciones y saldos pendientes existentes entre una entidad y las partes relacionadas a ella.
 - Las transacciones con partes relacionadas puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes relacionadas se efectúen sin contraprestación.

Responsabilidades del auditor

3. Dado que las partes relacionadas no son independientes entre sí, muchos marcos de presentación razonable de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes relacionadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezca dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, evaluar y responder a los riesgos de representación incorrecta material debidos a una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco preparación y presentación, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes relacionadas.
4. Aun en el caso de que el marco de presentación razonable de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes relacionadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref: Apartado A1)
 - (a) logran la presentación razonable (en el caso de marcos de presentación razonable); o (Ref: Apartado A2)
 - (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref: Apartado A3)
5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la Naga 240⁴, porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes relacionadas.
6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas representaciones incorrectas materiales de los estados financieros, incluso aunque la auditoría haya sido adecuadamente planificada y ejecutada de conformidad con las NAGAs⁵. En lo que se refiere a las partes relacionadas, los posibles efectos de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para detectar representaciones incorrectas materiales son mayores por razones tales como las siguientes:

¹ NAGA 315 (Revisada 2019), *Identificación y evaluación del riesgo de representación incorrecta material*

² NAGA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos evaluados*

³ NAGA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

⁴ NAGA 240, apartado 25

⁵ NAGA 200, *Objetivos generales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas*, apartados A56–A57

- La Administración puede que no conozca la existencia de todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas, especialmente si el marco de presentación razonable de información financiera aplicable no establece requerimientos con respecto a las partes relacionadas.
 - Las relaciones con partes relacionadas pueden ofrecer más oportunidades de colusión, ocultamiento o manipulación por parte de la Administración.
7. Por consiguiente, en este contexto, ante la posibilidad de que existan relaciones y transacciones con partes relacionadas no reveladas, es especialmente importante la planificación y la ejecución de la auditoría con el escepticismo profesional requerido por la Naga 200⁶. Los requerimientos de esta Naga tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y el diseño de procedimientos de auditoría que den respuesta a los riesgos evaluados.

Fecha de entrada en vigor

8. Esta Naga es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 31 de diciembre de 2025.

Objetivos

9. Los objetivos del auditor son:
- (a) con independencia de que el marco de presentación razonable de información financiera aplicable establezca o no requerimientos sobre las partes relacionadas, la obtención de conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes relacionadas para poder:
 - (i) reconocer, en su caso, los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, que sean relevantes para la identificación y evaluación de riesgos de representación incorrecta material debido a fraude; y
 - (ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:
 - a. logran la presentación razonable (en el caso de marcos de presentación razonable); o
 - b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y
 - (b) asimismo, en los casos en los que el marco de presentación razonable de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes relacionadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes relacionadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

Definiciones

10. A efectos de las NAGAs, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:
- (a) Transacción realizada en condiciones de independencia mutua – Una transacción realizada entre partes interesadas, no relacionadas, y que actúan de forma independiente entre sí y persiguiendo cada una sus propios intereses.
 - (b) Parte relacionada – Una parte que es: (Ref: Apartados A4–A7)
 - (i) una parte relacionada tal y como se defina en el marco de presentación razonable de información financiera aplicable; o
 - (ii) en el caso de que el marco de presentación razonable de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - a. una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
 - c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:
 - i. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - ii. propietarios que sean familiares próximos; o

⁶ NAGA 200, apartado 15

iii. personal clave de la Administración compartido.

No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes relacionadas a menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

Requerimientos

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de evaluación del riesgo y las actividades relacionadas que la Naga 315 (Revisada 2019) y la Naga 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría⁷, el auditor deberá ejecutar los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la información relevante para la identificación de los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas. (Ref: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas a la entidad

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del trabajo requerida por la Naga 315 (Revisada 2019) y la Naga 240⁸ se deberá considerar de manera específica la posibilidad de que los estados financieros estén representados incorrectamente en forma material debido a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas. (Ref: Apartados A9–A10)

13. El auditor deberá indagar ante la Administración sobre los siguientes asuntos:

- (a) la identidad de las partes relacionadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref: Apartados A11–A14)
- (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes relacionadas; y
- (c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes relacionadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.

14. El auditor deberá indagar ante la Administración y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de evaluación del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la Administración haya establecido para: (Ref: Apartados A15–A20)

- (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes relacionadas, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable;
- (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes relacionadas, y (Ref: Apartado A21)
- (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Especial atención a la información sobre partes relacionadas al revisar los registros o documentos

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor deberá mantener una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref: Apartados A22–A23)

En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste deberá inspeccionar lo siguiente:

- (a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
- (b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno corporativo de la entidad; y
- (c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la Administración sobre: (Ref: Apartados A24–A25)

- (a) la naturaleza de dichas transacciones; y (Ref: Apartado A26)
- (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes relacionadas. (Ref: Apartado A27)

⁷ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 13; NAGA 240, apartado 17

⁸ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 17; NAGA 240, apartado 16

Puesta en común con el equipo del trabajo de la información sobre las partes relacionadas

17. El auditor deberá compartir con los restantes miembros del equipo del trabajo la información relevante obtenida sobre las partes relacionadas a la entidad. (Ref: Apartado A28)

Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas

18. En cumplimiento del requerimiento de la Naga 315 (Revisada 2019) relativo a la identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material, el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo⁹. Para ello, el auditor deberá considerar las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes relacionadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios como transacciones que dan lugar a riesgos significativos.
19. En el caso de que, al llevar a cabo los procedimientos de evaluación del riesgo y las actividades relacionadas en conexión con las partes relacionadas, el auditor identifique factores de riesgo de fraude (incluidas circunstancias relacionadas con la existencia de una parte relacionada con influencia dominante), deberá considerar dicha información a la hora de identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude de conformidad con la Naga 240. (Ref: Apartados A6, A29–A30)

Respuestas a los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas

20. Dentro del requerimiento de la Naga 330 de que el auditor responda a los riesgos evaluados¹⁰, el auditor deberá diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos evaluados de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Estos procedimientos de auditoría deberán incluir los requeridos por los apartados 21-24. (Ref: Apartados A31–A34)

Identificación de partes relacionadas o de transacciones significativas con partes relacionadas no identificadas o no reveladas previamente

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor deberá determinar si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.
22. Si identifica partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la Administración no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor deberá:
 - (a) comunicar de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del trabajo; (Ref: Apartado A35)
 - (b) en caso de que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes relacionadas:
 - (i) pedir a la Administración que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes relacionadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e
 - (ii) indagar sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes relacionadas;
 - (c) aplicar procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes relacionadas o nuevas transacciones significativas con partes relacionadas identificadas; (Ref: Apartado A36)
 - (d) reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas con partes relacionadas que la Administración, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y
 - (e) si la falta de revelación de información por parte de la Administración pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de representación incorrecta material debido a fraude), evaluar las implicaciones para la auditoría. (Ref: Apartado A37)

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

23. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes relacionadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor deberá:

⁹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 32

¹⁰ NAGA 330, apartados 5-6

- (a) inspeccionar, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:
 - (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos¹¹; (Ref: Apartados A38–A39)
 - (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la Administración; y
 - (iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han revelado de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; y
- (b) obtener evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas. (Ref: Apartados A40–A41)

Afirmación de que las transacciones con partes relacionadas se han efectuado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

24. En el caso de que la Administración haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte relacionada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación. (Ref: Apartados A42–A45)

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas

25. Para la formación de una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la Naga 700 (Revisada)¹², el auditor deberá evaluar: (Ref: Apartado A46)
- (a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable; y (Ref: Apartado A47)
 - (b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes relacionadas:
 - (i) impiden que los estados financieros logren la presentación razonable (en el caso de marcos de presentación razonable); o
 - (ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

Representaciones escritas

26. En el caso de que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes relacionadas, el auditor deberá obtener representaciones escritas de la Administración y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo de la entidad, de que: (Ref: Apartados A48–A49)
- (a) han revelado al auditor la identidad de las partes relacionadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes relacionadas de las que tienen conocimiento; y
 - (b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad

27. Salvo que todos los responsables del gobierno corporativo de la entidad participen en su Administración¹³, el auditor deberá comunicar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad los asuntos significativos que surjan durante la realización de la auditoría con relación a las partes relacionadas a la entidad. (Ref: Apartado A50)

Documentación

28. El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría los nombres de las partes relacionadas identificadas y la naturaleza de las relaciones con las partes relacionadas¹⁴.

¹¹ NAGA 240, apartado 33(c)

¹² NAGA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe del auditor sobre los estados financieros*, apartados 10-15

¹³ NAGA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad*, apartado 13

¹⁴ NAGA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor

Marcos de presentación razonable de información financiera que establecen requerimientos mínimos con respecto a las partes relacionadas (Ref: Apartado 4)

- A1. Un marco de preparación y presentación de información financiera aplicable que establece unos requerimientos mínimos con respecto a las partes relacionadas es aquel que define el significado de parte relacionada pero confiere a dicha definición un alcance sustancialmente más restringido que el de la definición indicada en el apartado 10(b)(ii) de esta NAGA, de forma que el requerimiento establecido por el marco de revelar información sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas sería aplicable a un número sustancialmente menor de relaciones y transacciones con partes relacionadas.

Marcos de presentación razonable (Ref: Apartado 4(a))

- A2. En el contexto de un marco de presentación razonable¹⁵, las relaciones y transacciones con partes relacionadas pueden hacer que los estados financieros no logren la presentación razonable cuando, por ejemplo, la realidad económica de dichas relaciones y transacciones no quede adecuadamente reflejada en los estados financieros. Puede que no se logre la presentación razonable, por ejemplo, cuando la venta de un terreno o inmueble por la entidad a un accionista que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

Marcos de cumplimiento (Ref: Apartado 4(b))

- A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la Naga 700 (Revisada), debido a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, depende de las circunstancias concretas del trabajo. Por ejemplo, incluso en el caso de que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes relacionadas sea conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes relacionadas, y no revelara este hecho. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la Naga 210¹⁶, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable¹⁷.

Definición de parte relacionada (Ref: Apartado 10(b))

- A4. Muchos marcos de presentación razonable de información financiera abordan los conceptos de control e influencia significativa. Si bien los términos utilizados para aludir a esos conceptos pueden ser distintos, en general se definen como sigue:
- (a) control es el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad para obtener beneficios de sus actividades; e
 - (b) influencia significativa (alcanzada mediante participación en el capital, disposiciones estatutarias o acuerdos) es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de explotación de una entidad, pero sin tener el control sobre dichas políticas.
- A5. La existencia de las siguientes relaciones puede indicar la presencia de control o influencia significativa:
- (a) Participaciones directas o indirectas en el patrimonio neto u otros intereses financieros en la entidad.
 - (b) Participaciones directas o indirectas de la entidad en el patrimonio neto de otras entidades u otros intereses financieros de la entidad en otras entidades.
 - (c) Formar parte de los órganos de gobierno corporativo de la entidad, o del personal clave de la Administración (es decir, aquellas personas de la Administración que tienen autoridad y responsabilidad en la planificación, la Administración y el control de las actividades de la entidad).
 - (d) Ser un familiar próximo de cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).
 - (e) Tener una relación empresarial significativa con cualquiera de las personas a las que se refiere la letra (c).

¹⁵ NAGA 200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de presentación razonable y de cumplimiento.

¹⁶ NAGA 210, *Acuerdo de los términos del trabajo de auditoría*, apartado 6(a)

¹⁷ NAGA 700 (Revisada), apartado A17

Partes relacionadas con influencia dominante

- A6. Las partes relacionadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su Administración. La consideración de dicho comportamiento es relevante para identificar y evaluar los riesgos de representación incorrecta material debido a fraude, tal y como se explica con más detalle en los apartados A29-A30.

Entidades con cometido especial como partes relacionadas

- A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte relacionada a la entidad porque ésta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial.

Procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas

Riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ref: Apartado 11)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

- A8. Las responsabilidades del auditor del sector público relativas a las relaciones y transacciones con partes relacionadas pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por obligaciones de las entidades del sector público derivadas de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a dar respuesta a los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, sino que también pueden abarcar la responsabilidad más amplia de responder a los riesgos de incumplimiento de lo establecido por las disposiciones legales y reglamentarias y por otras disposiciones que regulen los organismos del sector público y que impongan requerimientos específicos relativos a la realización de negocios con partes relacionadas. Además, es posible que el auditor del sector público deba tener en cuenta requerimientos de información financiera específicos de dicho sector en lo referente a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, que difieran de los del sector privado.

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas a la entidad

Discusión entre los miembros del equipo del trabajo (Ref: Apartado 12)

- A9. Los asuntos que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del trabajo son las siguientes:
- La naturaleza y alcance de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes relacionadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).
 - La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de representación incorrecta material asociadas a las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
 - Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).
 - Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas.
 - La importancia que la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes relacionadas (si el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes relacionadas), así como el consiguiente riesgo de que la Administración haga caso omiso los controles.
- A10. Asimismo, la discusión en lo que se refiere al fraude puede tener en cuenta de manera específica el modo en que las partes relacionadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por ejemplo:
- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la Administración para facilitar la manipulación de resultados.
 - El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la Administración, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

La identidad de las partes relacionadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

- A11. En el caso de que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes relacionadas, es probable que la Administración pueda disponer fácilmente de información sobre la identidad de las partes relacionadas a la entidad, debido a que los sistemas de información de la entidad tendrán que registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones con las partes relacionadas, para que la entidad pueda cumplir los requerimientos de contabilización y

revelación de información que exige el marco de presentación razonable. La Administración, por lo tanto, es probable que disponga de una lista completa de las partes relacionadas y de los cambios habidos desde el periodo anterior. En trabajos recurrentes, la realización de indagaciones proporciona una base para comparar la información facilitada por la Administración con la relación de las partes relacionadas confeccionada por el auditor en auditorías anteriores.

A12. Sin embargo, cuando el marco presentación razonable no establezca requerimientos sobre las partes relacionadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la Administración no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes relacionadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la Administración puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte relacionada según esta Naga. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes relacionadas, formen parte de los procedimientos de evaluación del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la Naga 315(Revisada 2019) para obtener información acerca de la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno corporativo de la entidad, y su modelo de negocio.

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la Administración conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes relacionadas.

A13. En el contexto de la auditoría del grupo, la Naga 600(Revisada) requiere que el auditor de grupo requiera a los auditores de cada componente comunicar oportunamente las respectivas partes relacionadas no previamente identificadas por la Administración del grupo o por el auditor de grupo. Dicha información constituye una base útil para las indagaciones del auditor de grupo ante la Administración sobre la identidad de las partes relacionadas.

A14. El auditor también puede obtener información sobre la identidad de las partes relacionadas con la entidad realizando indagaciones ante la Administración durante el proceso de aceptación o continuidad del trabajo.

Controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ref: Apartado 14)

A15. «Otras personas de la entidad» son aquellas que se considera probable que tengan conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas y de los controles de la entidad relativos a dichas relaciones y transacciones. Siempre que no formen parte de la Administración, pueden incluir las siguientes:

- los responsables del gobierno corporativo de la entidad;
- personal que esté en una posición que le permita iniciar, procesar o registrar transacciones que sean tanto significativas como ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, así como las personas que se encarguen de supervisar o controlar a dicho personal;
- la función de auditoría interna;
- asesores jurídicos internos; y
- el responsable de ética empresarial o persona equivalente.

A16. La auditoría se realiza partiendo de la premisa de que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad, reconocen y comprenden que tienen la responsabilidad de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación razonable, y del control interno que la Administración y, cuando proceda, los responsables del gobierno corporativo de la entidad, considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén exentos de representación incorrecta material, debido a fraude o error¹⁸. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes relacionadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la Administración, supervisada por los responsables del gobierno corporativo de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco de presentación razonable. En su función de supervisión, los responsables del gobierno corporativo de la entidad controlan la manera en que la Administración cumple su responsabilidad con respecto a dichos controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes relacionadas que pueda establecer el marco de presentación razonable, los responsables del gobierno corporativo de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la Administración que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes relacionadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la Naga 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control¹⁹, el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas, tales como:

¹⁸ NAGA 200, apartado A4.

¹⁹ NAGA 315 (Revisada 2019), apartado 21.

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinadas clases de transacciones con partes relacionadas.
 - La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad tengan en las transacciones con partes relacionadas.
 - La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes relacionadas.
 - La oportuna revelación de información y discusión entre la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal de los negocios, incluido el hecho de que los responsables del gobierno corporativo de la entidad hayan cuestionado o no adecuadamente el fundamento empresarial de dichas transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).
 - La existencia de directrices claras para la aprobación de las transacciones con partes relacionadas que den lugar a conflictos de interés reales o percibidos, tales como la aprobación por un subcomité de los responsables del gobierno corporativo de la entidad que incluya a personas que sean independientes de la Administración.
 - Revisiones periódicas por la función de auditoría interna, en su caso.
 - La actuación proactiva de la Administración para la resolución de asuntos relacionadas con la revelación de información sobre las partes relacionadas, tal como la consulta al auditor o a asesores jurídicos externos.
 - La existencia de políticas y procedimientos de denuncia, cuando procedan.
- A18. En algunas entidades, los controles sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas pueden ser deficientes o inexistentes por una serie de motivos, entre otros:
- Que la Administración conceda poca importancia a la identificación y a la revelación de las relaciones y transacciones con partes relacionadas.
 - La falta de supervisión adecuada por los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
 - La omisión intencionada de dichos controles porque la revelación de información sobre las partes relacionadas pueda proporcionar información que la Administración considere sensible, por ejemplo, la existencia de transacciones en las que intervengan familiares de la Administración.
 - Un conocimiento insuficiente por parte de la Administración de los requerimientos sobre partes relacionadas establecidos por el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
 - La ausencia de requerimientos de revelación de información en el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Cuando dichos controles sean ineficaces o inexistentes, el auditor puede verse en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas. En este caso, el auditor, de conformidad con la Naga 705 (Revisada)²⁰, tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe del auditor.

- A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica hacer caso omiso de los controles por la Administración que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente²¹. El riesgo de hacer caso omiso de los controles por la Administración es mayor cuando la Administración tiene relaciones que implican un control o influencia significativa con partes con las que la entidad realiza negocios, debido a que dichas relaciones pueden suponer un incentivo y una oportunidad para que la Administración cometa fraude. Por ejemplo, los intereses financieros de la Administración en determinadas partes relacionadas pueden suponer incentivos para hacer caso omiso de los controles por la Administración: a) haciendo que la entidad, en contra de sus intereses, realice transacciones en beneficio de dichas partes; o b) actuando en connivencia con dichas partes o controlando su actuación. Entre los ejemplos de posible fraude cabe señalar:
- La creación de condiciones ficticias en transacciones con partes relacionadas con la intención de falsear el fundamento empresarial de dichas transacciones.
 - La organización de modo fraudulento del traspaso de activos de o a la Administración u otras personas por importes significativamente superiores o inferiores a su valor de mercado.
 - La realización de transacciones complejas con partes relacionadas, tales como entidades con cometido especial, que se

²⁰ NAGA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe del auditor emitido por un auditor independiente*.

²¹ NAGA 240, apartados 32 y A4.

hayan estructurado para falsear la situación financiera o los resultados de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes relacionadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes relacionadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la Administración con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la Administración, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos significativos (Ref: Apartado 14(b))

A21. La autorización implica la concesión de permiso por una o varias partes con autoridad suficiente (ya sea la Administración, los responsables del gobierno corporativo de la entidad o los accionistas de la entidad) para que la entidad realice transacciones específicas de conformidad con unos criterios predeterminados, requieran éstos o no el ejercicio de un juicio. La aprobación implica la aceptación por dichas partes de que las transacciones que ha realizado la entidad han cumplido los criterios en los que se basó la concesión de la autorización. Como ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes relacionadas o las transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios, cabe citar los siguientes:

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.
- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la Administración, los responsables del gobierno corporativo de la entidad o, en su caso, los accionistas.

Especial atención a la información sobre partes relacionadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref: Apartado 15)

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
- Los contratos y acuerdos con miembros clave de la Administración o con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
- Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
- Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
- Los informes de la función de auditoría interna.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas no identificadas o no reveladas previamente (Ref: Apartado 15)

A23. Un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines tales como los siguientes:

- Establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas.
- Realizar determinadas clases de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos.
- Prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Los siguientes son algunos ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes relacionadas que la Administración no haya identificado o revelado previamente al auditor:

- La participación con otras partes en sociedades de personas.
- Acuerdos de prestación de servicios a determinadas partes según términos y condiciones ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones de aval.

Identificación de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16)

A24. La obtención de información adicional sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude y, en los casos en que el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable establezca requerimientos relativos a partes relacionadas, identificar los riesgos de representación incorrecta material.

A25. Los siguientes son algunos ejemplos de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad:

- Las transacciones de patrimonio neto complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones de empresas.
- Las transacciones con entidades extranjeras residentes en jurisdicciones cuya legislación sobre sociedades es poco exigente.
- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de gestión por la entidad a otra parte sin contraprestación.
- Las ventas con descuentos o ganancias inusualmente elevados.
- Las transacciones con acuerdos circulares; por ejemplo, ventas con compromiso de recompra.
- Las transacciones amparadas por contratos cuyas condiciones se modifican antes del vencimiento.

Conocimiento de la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16(a))

A26. La indagación sobre la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad implica la obtención de conocimiento sobre el fundamento empresarial de las transacciones y los términos y las condiciones bajo los que se han realizado.

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes relacionadas (Ref: Apartado 16(b))

A27. Una parte relacionada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo del trabajo de la información sobre las partes relacionadas (Ref: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes relacionadas que se puede compartir con los miembros del equipo del trabajo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes relacionadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes relacionadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes relacionadas que se pueda determinar que constituyen riesgos significativos, en concreto, las transacciones en las que la Administración o los responsables del gobierno corporativo de la entidad participen financieramente.

Identificación y evaluación de los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte relacionada con influencia dominante (Ref: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la Administración sin que existan controles

que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude²². Se consideran hechos indicativos de una influencia dominante ejercida por una parte relacionada, entre otros, los siguientes:

- La parte relacionada ha vetado decisiones empresariales significativas tomadas por la Administración o por los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- Las transacciones significativas se someten a la aprobación final de la parte relacionada.
- No existe apenas, o en absoluto, debate entre la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre las propuestas empresariales planteadas por la parte relacionada.
- Las transacciones en las que participa la parte relacionada (o un familiar próximo de la parte relacionada) raras veces se revisan y aprueban de forma independiente.

También puede existir influencia dominante en algunos casos si la parte relacionada ha desempeñado una función destacada en la fundación de la entidad y sigue ejerciendo una función destacada en la Administración de la entidad.

A30. Cuando se den otros factores de riesgo, la existencia de una parte relacionada con influencia dominante puede indicar que existen riesgos significativos de representación incorrecta material debido a fraude. Por ejemplo:

- Una rotación inusualmente elevada de miembros de la alta Administración o de los asesores profesionales puede ser un indicio de prácticas empresariales no éticas o fraudulentas al servicio de los intereses de la parte relacionada.
- El recurso a intermediarios en transacciones significativas, para las que no parece existir una justificación empresarial clara, puede indicar que la parte relacionada tiene un interés en dichas transacciones a través del control de dichos intermediarios con fines fraudulentos.
- La evidencia de una participación o un interés excesivos de la parte relacionada en la selección de políticas contables o en la determinación de estimaciones significativas puede ser un indicio de una posible información financiera fraudulenta.

Respuestas a los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas (Ref: Apartado 20)

A31. La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores que el auditor puede seleccionar para responder a los riesgos evaluados de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas dependen de la naturaleza de dichos riesgos y de las circunstancias de la entidad²³.

A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya evaluado que existe un riesgo significativo de que la Administración no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes relacionadas de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable (debido a fraude o error):

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.
- La confirmación con las partes relacionadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes relacionadas en sus respuestas al auditor).
- Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes relacionadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes relacionadas.

A33. Cuando el auditor haya evaluado que existe un riesgo significativo de representación incorrecta material debido a fraude como consecuencia de la presencia de una parte relacionada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la Naga 240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte relacionada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

- Indagaciones ante la Administración y los responsables del gobierno corporativo de la entidad y discusión con ellos.
- Indagaciones ante la parte relacionada.

²² NAGA 240, anexo 1.

²³ NAGA 330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría posteriores. La NAGA 240 establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos evaluados de representación incorrecta material debido a fraude.

- Inspección de contratos significativos con la parte relacionada.
- Investigación adecuada de los antecedentes, por ejemplo, a través de Internet o de determinadas bases de datos externas de información mercantil.
- Revisión de los informes de denuncia de los empleados cuando se conserven.

A34. En función de los resultados de los procedimientos de evaluación del riesgo aplicados por el auditor, éste puede considerar adecuado obtener evidencia de auditoría sin poner a prueba los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Sin embargo, en determinadas circunstancias, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos en relación con los riesgos de representación incorrecta material asociados a las relaciones y transacciones con partes relacionadas. Por ejemplo, cuando las transacciones intragrupo entre la entidad y sus componentes sean numerosas, y se genere, registre, procese o comunique un volumen significativo de información con respecto a dichas transacciones mediante un sistema informático integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos de auditoría sustantivos eficaces que reduzcan, por sí solos, los riesgos de representación incorrecta material asociados a dichas transacciones hasta un nivel aceptablemente bajo. En este caso, para cumplir con el requerimiento de la Naga 330 de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles²⁴, se requiere al auditor que ponga a prueba los controles aplicados por la entidad para cerciorarse de la integridad y exactitud del registro de las relaciones y transacciones con las partes relacionadas.

Identificación de partes relacionadas o de transacciones significativas con partes relacionadas no identificadas o no reveladas previamente

Comunicación al equipo del trabajo de la información sobre las nuevas partes relacionadas identificadas (Ref: Apartado 22(a))

A35. La comunicación inmediata de las nuevas partes relacionadas identificadas a los demás miembros del equipo del trabajo les facilita la determinación de si dicha información afecta a los resultados y a las conclusiones obtenidas de los procedimientos de evaluación del riesgo ya aplicados, así como la determinación de si es necesario volver a evaluar los riesgos de representación incorrecta material.

Procedimientos sustantivos relativos a las nuevas partes relacionadas o nuevas transacciones significativas con partes relacionadas identificadas (Ref: Apartado 22(c))

A36. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos de auditoría sustantivos que el auditor puede aplicar con respecto a las nuevas partes relacionadas o nuevas transacciones significativas con partes relacionadas identificadas:

- La realización de indagaciones sobre la naturaleza de las relaciones de la entidad con las nuevas partes relacionadas identificadas, lo que incluye (cuando proceda y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética) indagar ante partes ajenas a la entidad a las que se atribuya un conocimiento significativo de la entidad y de su negocio, tales como asesores jurídicos, principales agentes y representantes, consultores, avalistas u otras personas que tengan una estrecha relación empresarial con la entidad.
- La realización de un análisis de los registros contables para buscar transacciones realizadas con las nuevas partes relacionadas identificadas. La utilización de técnicas de auditoría asistidas por ordenador puede facilitar dicho análisis.
- La verificación de los términos y las condiciones de las transacciones realizadas con las nuevas partes relacionadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.

Omisión intencionada de información por parte de la Administración (Ref: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la Naga 240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la Administración, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes relacionadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes relacionadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la Administración a sus indagaciones y las representaciones realizadas por la Administración al auditor.

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes relacionadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes relacionadas, el auditor puede considerar:

²⁴ NAGA 330, apartado 8(b).

- Si la transacción:
 - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes relacionadas de un grupo).
 - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
 - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
 - Implica a partes relacionadas no identificadas previamente.
 - Se procesa de un modo inusual.
- Si la Administración ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno corporativo de la entidad.
- Si la Administración se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.
- En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la Administración y las condiciones de la transacción con la parte relacionada, el auditor es requerido, de conformidad con la Naga 500²⁵, considerar la fiabilidad de las explicaciones y representaciones de la Administración sobre otros asuntos significativos.

A39. El auditor también puede intentar entender el fundamento empresarial de dicha transacción desde la perspectiva de la parte relacionada, ya que puede ayudarle a entender mejor la realidad económica de la transacción y el motivo por el que se realizó. Un fundamento empresarial desde la perspectiva de la parte relacionada que parezca incongruente con la naturaleza de su negocio puede constituir un factor de riesgo de fraude.

Autorización y aprobación de transacciones significativas realizadas con partes relacionadas (Ref: Apartado 23(b))

A40. La autorización y aprobación por la Administración, los responsables del gobierno corporativo de la entidad o, en su caso, los accionistas, de las transacciones significativas realizadas con partes relacionadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la Administración o con los responsables del gobierno corporativo de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de representación incorrecta material debido a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de representación incorrecta material debido a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes relacionadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte relacionada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes relacionadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación del propietario-gerente en las transacciones.

Afirmación de que las transacciones con partes relacionadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (Ref: Apartado 24)

A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes relacionadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes relacionadas se ha realizado a precio de mercado es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la Administración de que una transacción con partes relacionadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua estén exentos

²⁵ NAGA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 11.

de representaciones incorrectas materiales.

- A43. La preparación de los estados financieros requiere que la Administración justifique la afirmación de que una transacción con partes relacionadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La Administración puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:
- La comparación de las condiciones de la transacción con partes relacionadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no relacionadas.
 - La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
 - La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.
- A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la Administración puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:
- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la Administración para justificar la afirmación.
 - La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
 - La evaluación de la razonabilidad de cualquier supuesto significativo en la que la afirmación se base.
- A45. Algunos marcos de presentación razonable de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes relacionadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. En estas circunstancias, si la Administración no ha revelado información sobre una transacción con partes relacionadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes relacionadas

Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de representaciones incorrectas (Ref: Apartado 25)

- A46. La Naga 450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una representación incorrecta, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la representación incorrecta es material²⁶. La significatividad de la transacción para los usuarios de los estados financieros puede no depender únicamente del importe de la transacción registrado, sino también de otros factores relevantes específicos, tales como la naturaleza de la relación con la parte relacionada.

Evaluación de la revelación de información sobre partes relacionadas (Ref: Apartado 25(a))

- A47. La evaluación de la revelación de información sobre las partes relacionadas en el contexto de los requerimientos de información del marco de preparación y presentación de información financiera aplicable supone considerar si los hechos y circunstancias de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes relacionadas se han resumido y presentado adecuadamente de modo que la información revelada sea comprensible. La información revelada sobre transacciones con partes relacionadas puede no ser comprensible si:
- (a) el fundamento empresarial y los efectos de las transacciones en los estados financieros no están claros o son incorrectos; o
 - (b) los términos y condiciones clave, u otros elementos importantes de las transacciones necesarios para su comprensión, no se revelan adecuadamente.

Representaciones escritas (Ref: Apartado 26)

- A48. Las siguientes son circunstancias en las que puede ser adecuado obtener representaciones escritas de los responsables del gobierno corporativo de la entidad:
- Cuando hayan aprobado determinadas transacciones con partes relacionadas que (a) afecten de forma material a los estados financieros, o (b) en las que haya participado la Administración.
 - Cuando hayan hecho representaciones verbales específicas al auditor sobre detalles de determinadas transacciones con partes relacionadas.
 - Cuando tengan intereses financieros o de otro tipo en las partes relacionadas o en las transacciones con las partes

²⁶ NAGA 450, *Evaluación de las representaciones incorrectas identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11(a). El apartado A21 de la NAGA 450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una representación incorrecta.

relacionadas.

A49. El auditor también puede decidir obtener representaciones escritas sobre afirmaciones concretas que pueda haber hecho la Administración, como, por ejemplo, una representación según la cual determinadas transacciones con partes relacionadas no implican acuerdos paralelos no revelados.

Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad (Ref: Apartado 27)

A50. La comunicación de los asuntos significativos que surjan durante la realización de la auditoría²⁷ con respecto a las partes relacionadas a la entidad ayuda al auditor a establecer un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre la naturaleza y resolución de dichos asuntos. Los siguientes son algunos ejemplos de asuntos significativos con respecto a las partes relacionadas:

- Que la Administración haya omitido (intencionadamente o no) revelar al auditor información sobre las partes relacionadas o las transacciones significativas con partes relacionadas, lo que puede alertar a los responsables del gobierno corporativo de la entidad sobre la existencia de unas relaciones y transacciones significativas con partes relacionadas de las que puede que no tuvieran conocimiento previamente.
- La identificación de las transacciones significativas con partes relacionadas que no se hayan autorizado o aprobado debidamente, lo que podría suponer indicios de fraude.
- Desacuerdo con la Administración sobre la contabilización y revelación de las transacciones significativas con partes relacionadas de conformidad con el marco de preparación y presentación de información financiera aplicable.
- Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables que prohíban o restrinjan determinadas clases de transacciones con partes relacionadas.
- Dificultades en la identificación de la parte que tiene el control último de la entidad.

²⁷ NAGA 230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de los asuntos significativos que surjan durante la realización de la auditoría.